

Audience publique du 16 mars 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ... (B)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27226 du rôle et déposée le 19 août 2010 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., expert-comptable, au nom de Monsieur ..., demeurant à B-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 19 mai 2010 ayant dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer suite à une « réclamation » introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2003 et 2004 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 décembre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 28 décembre 2010 par Monsieur ... au nom de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Monsieur ... en ses observations et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie.

Par lettre du 12 décembre 2007, le bureau d'imposition Luxembourg ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », informa Monsieur ..., en application du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », que l'imposition de ses revenus des années 2003 et 2004 serait différente de ses déclarations d'impôt en ce que certains frais n'auraient pas été pris en considération à défaut d'avoir fourni les justificatifs réclamés par un courrier du 12 novembre 2007.

Le 19 décembre 2007, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2003 et 2004.

Par lettre du 14 mars 2008, le comptable de Monsieur ... s'adressa au bureau d'imposition en les termes suivants :

« Suite à votre courrier du 12 novembre 2007 pour lequel le client n'a pas répondu car ce même courrier n'a pas été reçu et faisant référence aux bulletins d'imposition pour les années 2003 et 2004, nous vous demandons de bien vouloir revoir ces impositions sur base de justificatifs que vous trouverez en annexe. »

Cette « réclamation » fut transmise le 21 janvier 2009 par le bureau d'imposition à la division du contentieux de la direction des Contributions directes.

Le 19 mai 2010, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », prit la décision suivante, référencée sous le numéro ... du rôle :

« Vu la missive introduite le 14 mars 2008 par le sieur ..., au nom du sieur ..., ayant élu domicile au Luxembourg, tendant à poser demande aux fins d'obtenir du bureau d'imposition un redressement des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2003 et 2004, émis le 19 décembre 2007 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 107, 238 et 254 alinéa 2 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu les §§ 228, 301 et 94, alinéa 1^{er} AO ;

Considérant que "s'il est vrai que le paragraphe 249 AO réduit les exigences de forme d'une réclamation au strict minimum, il n'en reste pas moins qu'il requiert expressis verbis que la formulation de la réclamation doit faire ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition. Or, un courrier comportant certains commentaires, qui conteste la position prise par le bureau d'imposition, mais qui ne comporte aucune indication quelconque concernant une demande concrète concernant les suites à donner audit courrier, par ailleurs adressé au bureau d'imposition et non pas directement au directeur, ne peut pas être qualifié de réclamation au sens du paragraphe 249 AO (cf. trib. adm. 2 juillet 2003, n° 15585 du rôle, confirmé par Cour adm. 13 janvier 2004, n° 16854C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 380)";

"Que même si aucun formalisme n'est imposé au contribuable en ce qui concerne la forme de l'introduction de sa réclamation, néanmoins faut-il que le contribuable fasse preuve d'un minimum de diligences concernant la formulation du contenu de la requête, de sorte que celui qui en est saisi soit en mesure de la qualifier utilement notamment quant à la question de savoir s'il s'agit effectivement d'une réclamation. Il importe de préciser à qui le contribuable a voulu s'adresser et s'il entendait que le bureau procède au retrait du bulletin ou d'un point du bulletin ou s'il voulait remettre en cause l'imposition en transmettant son dossier au directeur qui pourrait alors procéder au réexamen intégral de sa situation fiscale aux termes du paragraphe 299 AO. Dans cette mesure, il appartient au contribuable d'indiquer clairement ses intentions, étant donné que les deux procédés ont des répercussions autrement différentes (cf. trib. adm. 21 novembre 2005, n° 19625 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 381)." Tribunal administratif, 22 janvier 2007, n° 21384 du rôle ;

Considérant qu'en l'espèce, le contribuable s'adresse à un fonctionnaire, qui n'est d'ailleurs pas le préposé du bureau d'imposition compétent, pour dire que « Suite à votre courrier du 12 novembre 2007 pour lequel le client n'a pas répondu car ce même courrier n'a pas été reçu et faisant référence aux bulletins d'impositions pour les années 2003 et 2004,

nous vous demandons de bien vouloir revoir ces impositions sur base de justificatifs que vous trouverez en annexe. Dans l'attente de vous lire, nous vous prions de croire, Madame, avec nos remerciements anticipés, à l'expression de nos salutations distingués. » ;

Considérant par ailleurs que même si le demandeur a déclaré qu'il aurait annexé des justificatifs, il n'en reste pas moins qu'aucune autre pièce n'a été jointe à la lettre de demande en redressement ;

Considérant alors que si, d'une part, le déposant entendait intervenir comme professionnel de la postulation, il résulte, d'autre part, clairement de la teneur de la lettre précitée, que celle-ci ne constituait pas une réclamation au sens du § 228 AO, mais une demande en redressement du bulletin, prévu au § 94 AO ;

PAR CES MOTIFS

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer. »

Par requête déposée le 19 août 2010 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal statue comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal, de sorte qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur fait exposer que le 14 mars 2008, son comptable aurait introduit une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2003 et 2004. En se référant au paragraphe 249 AO, le demandeur soutient que ladite lettre du 14 mars 2008 remplirait les conditions pour pouvoir être qualifiée de réclamation. A cet égard, il fait valoir que la réclamation aurait été formulée par écrit, que le fait qu'elle ne porterait pas de dénomination ne porterait pas à conséquence, qu'il aurait demandé que les impositions soient revues exprimant de la sorte qu'il se sentait lésé par l'imposition, que même si la réclamation avait été adressée au bureau d'imposition et non pas au préposé, cette circonstance devrait rester sans conséquence au vu du paragraphe 249 AO, et que la réclamation indiquerait quels bulletins seraient visés.

Il soutient ensuite que contrairement à la jurisprudence citée par le directeur dans sa décision litigieuse, le bureau d'imposition aurait transmis sa réclamation à la division du contentieux. En procédant de la sorte, le bureau d'imposition aurait donc estimé qu'il s'agissait d'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO et non pas d'une demande de redressement dont la compétence lui incomberait en vertu du paragraphe 94 AO. Il donne également à considérer que le directeur, au vu de ce que le bureau d'imposition est dessaisi dès que le directeur a été saisi, aurait dû, en vertu du paragraphe 243 AO, analyser d'office sa

situation de fait et de droit. Il relève encore que dans la lettre du 22 janvier 2009, par laquelle la direction de la division du contentieux invita le comptable à verser un mandat pour postuler devant le directeur, la qualification de la réclamation aurait également été retenue.

Le délégué du gouvernement soutient que ce serait à bon droit que le directeur n'aurait pas considéré la lettre du 14 mars 2008 comme réclamation, en relevant que ledit courrier, au vu de sa formulation en des termes vagues, approximatifs, voire incompréhensibles, ne saurait être qualifié de réclamation, d'autant plus qu'il émanait d'une société d'experts-comptables et professionnels de la fiscalité.

Il convient d'examiner si, en l'espèce, le demandeur a eu l'intention d'adresser au bureau d'imposition une réclamation par laquelle il sollicitait un réexamen de son imposition pour les années fiscales en question ou une demande de modification des bulletins, telle que finalement retenue par le directeur.

Aux termes du paragraphe 94 AO ayant trait aux conditions de modification d'un bulletin d'impôt :

« Les bulletins d'impôt (§§ 211, 212, 212 a al. 1^{er}, 214, 215 et 215 a) ainsi que les décisions administratives à caractère individuel (§ 235) ne peuvent être retirés ou modifiés qu'à la double condition que le contribuable y consente expressément et qu'il ne se trouve pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux. »

Aux termes du paragraphe 249 AO ayant trait aux conditions de forme de la réclamation :

« (1) Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.

(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt ». (...)

S'il est vrai que le paragraphe 249 AO réduit les exigences de forme d'une réclamation au strict minimum, il n'en reste pas moins qu'il requiert *expressis verbis* que la formulation de la réclamation doit faire ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition.

Ainsi, même si aucun formalisme n'est imposé au contribuable en ce qui concerne la forme de l'introduction de sa réclamation, il faut néanmoins qu'il fasse preuve d'un minimum de diligences concernant la formulation du contenu de la requête, de sorte que celui qui en est saisi soit en mesure de la qualifier utilement notamment quant à son objet et quant à sa portée, étant donné qu'une réclamation implique un réexamen intégral et d'office, pouvant même entraîner une modification *in pejus* de l'imposition opérée.

Il convient encore de relever que si le paragraphe 249, alinéa 2 AO requiert que la formulation de la réclamation fasse ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition, il commande

néanmoins une interprétation large de la notion de « *réclamation* ». Toutes les fois que la réclamation est celle qui présente de l'intérêt pour le contribuable, sa déclaration doit être considérée comme expression de sa volonté d'exercer un recours contentieux. Au besoin, il faut que l'administration se renseigne auprès du contribuable sur le sens à donner à sa déclaration (cf. trib. adm. 13 décembre 2004, n° 17626 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 513 et autres références y citées).

En l'espèce, il échet de relever que Monsieur ... s'est adressé le 14 mars 2008, par l'intermédiaire de son expert-comptable, à un fonctionnaire précis du bureau d'imposition à la suite d'un courrier du 12 novembre 2007 de ce dernier concernant les bulletins d'imposition pour les années 2003 et 2004 en priant ledit bureau « *de revoir ces impositions sur base de justificatifs* » qui auraient été joints en annexe.

Force est dès lors de constater que le demandeur, en se référant au courrier du 12 novembre 2007 du bureau d'imposition par lequel celui-ci avait réclamé les justificatifs de certains frais déclarés par le demandeur, et en priant le bureau d'imposition de revoir l'imposition sur la base des justificatifs prétendument joints à ladite lettre, n'a voulu obtenir le redressement des bulletins litigieux que sur ce point. Ainsi, il a simplement critiqué un point des bulletins d'imposition et il n'a donc pas *a priori* sollicité un réexamen de son imposition dans son intégralité.

Il s'ensuit que dans la mesure où le courrier prérelaté du 14 mars 2008 ne contient pas d'autre élément de nature à sous-tendre la thèse du demandeur quant à l'existence d'une réclamation contre les bulletins d'impôt litigieux des années 2003 et 2004, il ne peut pas être qualifié de réclamation au sens du paragraphe 249 AO.

Cette conclusion n'est pas éternelle par l'argumentation du demandeur selon laquelle le bureau d'imposition aurait lui-même qualifié la lettre du 14 mars 2008 de réclamation et l'aurait transmise comme telle au directeur, de même que la division contentieux de la direction de l'administration des Contributions directes l'aurait traitée comme réclamation.

En effet, les paragraphes 228, 299 et 301 AO confèrent au directeur la compétence exclusive pour statuer sur une réclamation contre un bulletin d'impôt. En outre, le paragraphe 252 (1) AO, en disposant que « *die Rechtsmittelbehörde hat zu prüfen, ob das Rechtsmittel zulässig und in der vorgeschriebenen Form und Frist eingelegt ist* », confère également au directeur la compétence pour décider si un écrit émanant d'un contribuable est à qualifier de réclamation au regard de l'exigence du § 249 (2) AO suivant laquelle une réclamation doit comporter l'allégation d'un grief et une demande de réexamen de l'imposition. Il s'ensuit qu'en cas de doute si un écrit est à considérer comme une réclamation ou non, le bureau d'imposition, qui a épuisé sa compétence d'instruction du cas d'imposition par l'émission du bulletin d'impôt, est tenu de soumettre cet écrit au directeur pour lui permettre de décider sur la qualification du contenu de cet écrit, mais ne peut pas prendre lui-même une décision quant à l'existence et la recevabilité d'une réclamation.

Par voie de conséquence, en l'espèce, le bureau d'imposition a certes indiqué dans sa lettre du 21 janvier 2009 qu'il considérait le courrier du demandeur du 14 mars 2008 comme une réclamation contre les bulletins d'impôt litigieux, mais il s'est valablement abstenu de prendre une décision formelle à cet égard, cette question relevant de la compétence exclusive du directeur. Il lui incombait de continuer cette affaire au directeur pour lui permettre de décider sur la qualification à conférer à cet égard audit courrier du 14 mars 2008.

Partant, il convient de retenir que le courrier du 14 mars 2008 rédigé par l'expert-comptable du demandeur ne peut pas être qualifié de réclamation au sens du paragraphe 249 AO, de sorte que le directeur n'était pas compétent pour vider la requête du demandeur, ladite compétence revenant au bureau d'imposition compétent conformément au paragraphe 94 AO régissant les demandes de modification d'un bulletin d'impôt.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en réformation est à rejeter comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 16 mars 2011 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 16.03.2011

Le Greffier du Tribunal administratif